



**BMF**

**BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN**

***Einlagenrückzahlungserlass  
Begutachtungsentwurf***

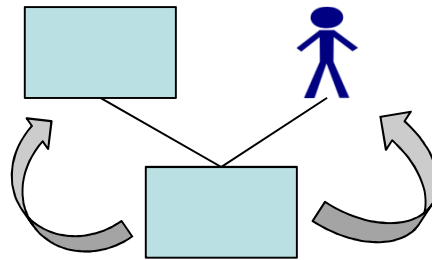
***Edeltraud Lachmayer***

***21.6.2017***

***Universität Linz***

# Ausgangspunkt

- **StRefG 2015/16: Wahlmöglichkeiten zu großzügig → „Primat der Gewinnausschüttung“**



- **AbgÄG 2015: Grds Wahlrecht zwischen Ausschüttung und Einlagenrückzahlung gesetzlich verankert**
  - Verpflichtende Evidenzierung der Innenfinanzierung
  - offene Ausschüttungen setzt positive Innenfinanzierung voraus
  - Einlagenrückzahlung setzt positiven Einlagenstand voraus
- **IF-VO: Auswirkungen von Umgründungen auf die IF**
- **Jetzt: Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass**

# Unterschied zwischen altem und neuem Erlass

- **Nicht nur Einlagen** sondern auch **Innenfinanzierung** muss zukünftig **evidenziert werden**
- Einlagen und Innenfinanzierung sollen in „**disponible**“ und „**indisponible**“ Größen unterteilt werden
- „**Subkontentechnik**“ wird modifiziert und teilweise vom Unternehmensrecht entkoppelt
- **Eingeschränkte Maßgeblichkeit** der bilanzrechtlichen Behandlung für Ausübung des Wahlrechtes
- Grundsatz der „**Einmalerfassung**“

# Aussagen zur laufenden Ermittlung der Innenfinanzierung

- Präzisierungen
- Übersicht § 4 Abs. 12 Z 4 EStG

Stand der Innenfinanzierung am Beginn des Wirtschaftsjahres	
+/-	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag iSd UGB
-	Offene Ausschüttungen
-	Verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen
+/-	Nicht mehr ausschüttungsgesperrte Gewinne/ausschüttungsgesperrte Gewinne, die aus Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind
=	Stand der Innenfinanzierung am Ende des Wirtschaftsjahres

- **Verdeckte Ausschüttungen:**
  - fallen nicht unter § 4 Abs. 12 EStG → erfolgen unabhängig vom Stand der IF
  - vermindern idR ohnehin das unternehmensrechtliche Jahresergebnis, sodass es zu keiner abermaligen Verminderung der Innenfinanzierung kommt
- **Verdeckte Einlagen:**
  - bleiben bei Ermittlung der IF außer Ansatz; erhöhen Einlagen
  - doppelte Erfassung zu vermeiden
- **Erhaltene Einlagenrückzahlungen:**
  - bleiben bei Ermittlung der IF außer Ansatz
- **Aufwertungsgewinne aus Umgründungen:**
  - erhöhen die IF erst in jenem Zeitpunkt, in dem sie nach UGB ausgeschüttet werden können
  - bei Wegfall unternehmensrechtlicher Ausschüttungssperre erhöht sich IF
  - Hinweis: Auswirkung der jeweiligen Umgründung ergeben sich aus IF-VO

## Beispiel: verdeckte Einlage

*Der Gesellschafter verkauft seiner Körperschaft ein unbebautes Grundstück um 60.000 €. Der **gemeine Wert des Grundstückes** beträgt **100.000 €**. In Höhe von **40.000 €** liegt steuerlich eine **verdeckte Einlage** vor, die das Einlagenevidenzkonto der Körperschaft entsprechend erhöht.*

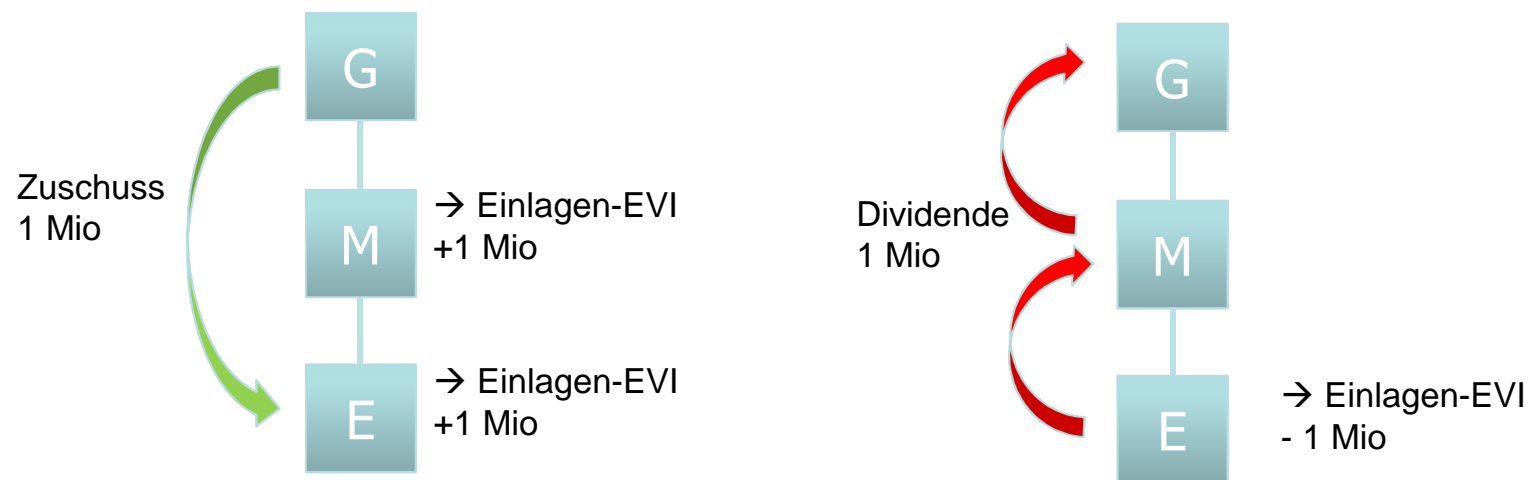
*Aus Sicht der Körperschaft betragen die **steuerlichen Anschaffungskosten des Grundstückes 100.000 €**; unternehmensrechtlich wird dieses jedoch lediglich mit 60.000 € aktiviert. Wird das Grundstück später von der Körperschaft um 200.000 € verkauft, wirkt sich **unternehmensrechtlich der Verkaufsvorgang mit 140.000 €** erfolgswirksam aus, während sich **steuerlich** bedingt durch die verdeckte Einlage iHv 40.000 € das Einkommen **lediglich um 100.000 €** erhöht.*

*Zur Vermeidung einer nochmaligen Berücksichtigung der verdeckten Einlage im Stand der Innenfinanzierung ist diese im Ausmaß von 40.000 € zu vermindern.*

# Beispiel: erhaltene Einlagenrückzahlung – Teil I

Im Jahr **2010** leistet die Großmuttergesellschaft **G** einen **Zuschuss an ihre Enkelgesellschaft E** in Höhe von **1.000.000 €**. Dieser Großmutterzuschuss wird steuerlich sowohl am Einlagevidenzkonto der Zwischenkörperschaft **M** als auch am Einlagevidenzkonto der Enkelgesellschaft **E** in Höhe von 1.000.000 € erfasst.

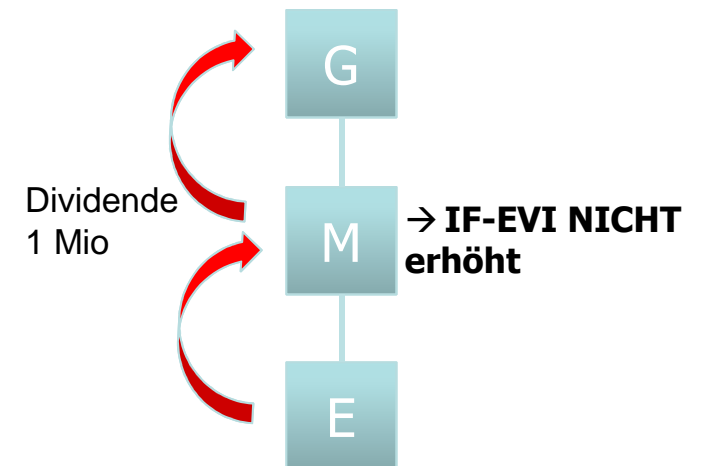
Im Jahr **2017** wird eine **Ausschüttung des Bilanzgewinnes 2016 von E** beschlossen und für steuerliche Zwecke in Höhe von 1.000.000 € als **Einlagenrückzahlung** behandelt.



# Beispiel: erhaltene Einlagenrückzahlung – Teil II

Auf Ebene der **Zwischenkörperschaft M** wird die erhaltene Einlagenrückzahlung unternehmensrechtlich als **Beteiligungsertrag** erfasst, sodass sich das unternehmensrechtliche Jahresergebnis von M um 1.000.000 € erhöht. Bei der **Ermittlung der Innenfinanzierung** von M hat die erhaltene Einlagenrückzahlung von **1.000.000 €** jedoch **außer Ansatz** zu bleiben.

Sollte M in weiterer Folge ihrerseits ihren – unternehmensrechtlich um die erhaltene Einlagenrückzahlung erhöhten – Bilanzgewinn 2017 an G ausschütten, hat M ein Wahlrecht zwischen Einlagenrückzahlung und offener Ausschüttung. Dies gilt nur, soweit der Ausschüttungsbetrag sowohl im Stand der disponiblen Einlagen als auch im Stand der – durch die Ausschüttung aber nicht erhöhten – disponiblen Innenfinanzierung Deckung findet.





# Evidenzkonten – Neuerungen

---

- **Ausgangspunkt**
  - Zuordnung Eigenkapitalbestandteile zu Einlagen oder Innenfinanzierung
  - Unterteilung in **unternehmensrechtlich gebundene und ungebundene** Eigenkapitalpositionen muss ersichtlich sein
  
- **4 Evidenz-Subkonten**
  - **indisponible Einlagen-Subkonto**
  - **disponible Einlagen-Subkonto**
  - **indisponible Innenfinanzierung-Subkonto**
  - **disponible Innenfinanzierung-Subkonto**

*[Surrogatkapital-Subkonto und Darlehenskapital-Subkonto sind – sofern notwendig – unabhängig davon zu führen]*
  
- **Genauere Anknüpfung an die Eigenkapitaldarstellung in § 224 Abs. 3 UGB WEITERHIN zulässig**

# Einlagenevidenzierung

---

## Indisponible Einlagen

- **Nennkapital**
- **gebundene Rücklagen**
- **Bildung und Auflösung** an **unternehmensrechtliche Dispositionen** gebunden (zB Kapitalerhöhungen bzw -herabsetzungen, Rücklagenbildung bzw –auflösung)

## Disponible Einlagen

- nicht gebundene Rücklagen
- im Bilanzgewinn enthaltene Einlagen
- Bildung und Auflösung **unabhängig** von **unternehmensrechtlichen Dispositionen**

# Innenfinanzierungs- evidenzierung

## Indisponible Innenfinanzierung

- Nennkapital (nur in Ausnahmefällen, zB bei Umgründungen)
- gebundene Rücklagen (gesetzliche **Gewinnrücklage**)
- Bildung und Auflösung grds an unternehmensrechtliche Dispositionen gebunden außer Ausschüttung findet weder im Stand der disponiblen Einlagen noch in der disponiblen Innenfinanzierung Deckung (Zweifelsregelung)

## Disponible Innenfinanzierung

- nicht gebundene Rücklagen
- **Bilanzgewinn**
- Veränderungen des Subkontos durch
  - Jahresüberschüsse/Jahresfehlbeträge
  - Auslösung von gebundenen Rücklagen
  - **Gewinnausschüttungen – auch bei Zweifelsregelung!**
  - wenn Innenfinanzierungsbeträge für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwendet werden

# Zweifelsregelung

- Wenn eine offene Ausschüttung erfolgt und
    - **Disponibles Einlagenevidenzkonto** ist **null** und
    - **Disponibles Innenfinanzierungskonto** ist **null oder negativ**
  - Wenn ausreichend indisponible Innenfinanzierung vorhanden – Verringerung der indisponiblen Innenfinanzierung
  - sonst im Zweifel **offene Ausschüttung**
  - **vermindert** das **disponible** Innenfinanzierungskonto
  - indisponible Einlagen können nur verwendet werden, wenn bilanzrechtlich/gesellschaftsrechtlich aufgelöst
- Wenn kein Zweifel besteht, kann es auch ERZ sein.



# Inkrafttretens- und Übergangsbestimmungen



BMF

BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN

- **Erstmalige Ermittlung der IF pauschal oder exakt**
  - vereinfachte erstmalige Ermittlung lt. BMF-Info zulässig → **pauschal zum letzten Bilanzstichtag zum 1.8.2006**, ab dann exakt
  - Erlass: Darüber hinaus **für Schätzung kein Raum**
- **Adaptieren bereits angeschlossener Evidenzkonten zulässig**
  - Entsprechend neuem Erlass adaptierte Evidenzierung der KÖSt-Erklärung 2016 anzuschließen (rechnerische Ermittlung des erstmaligen Standes + Grundlagen nur bei abgabenrechtlicher Prüfung)
  - Bekanntgabe erstmaliger Ermittlungsmethode zweckmäßig



**BMF**

**BUNDESMINISTERIUM  
BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN**

# ***Einlagenrückzahlungserlass Begutachtungsentwurf***

***Edeltraud Lachmayer***

***21.6.2017***

***Universität Linz***